

## **Omesso o tardivo invio dell'asseverazione all'ENEA. Quali effetti sulla spettanza dell'agevolazione e quali possibili rimedi?**

Anna Diana

**1.** Il contribuente che intenda fruire delle **agevolazioni fiscali legate all'efficientamento energetico** (tra cui il Superbonus disciplinato dagli artt. 119 e ss. del d.l. n. 34/2020 e s.m.i.) è tenuto a **trasmettere all'ENEA una comunicazione contenente i dati relativi ai lavori eseguiti entro 90 giorni dalla conclusione dei lavori**. Tale adempimento era previsto già dall'art. 1, commi 344 e ss. della legge n. 296/2006 (il quale rinvia all'art. 4, co. 1, del d.m. 19 febbraio 2007 per ciò che attiene ai profili attuativi) e dall'art. 1, comma 2-bis, d.l. n. 63/2103, disciplinanti l'ecobonus "ordinario", ed è stato replicato anche dall'art. 6, co. 1, lett. g) del decreto del MISE del 6 agosto 2020 (c.d. decreto requisiti) in materia di Superbonus.

Nonostante i plurimi interventi di prassi e giurisprudenziali sul punto, non è ancora chiaro, tuttavia, quale sia l'efficacia da attribuire a tale comunicazione. Ci si chiede, in particolare, se la stessa integri un requisito sostanziale ai fini della spettanza dell'agevolazione per interventi di efficientamento energetico, ovvero rappresenti un mero adempimento formale, e, per l'effetto, quali siano le conseguenze della sua mancata o tardiva trasmissione e, eventualmente, i rimedi a disposizione del contribuente per non "perdere" il bonus.

**2.** Sul punto, la stessa **prassi amministrativa** è apparsa talvolta incerta. Ed invero, in plurimi chiarimenti di prassi - aventi ad oggetto fattispecie che ricadono nell'ambito di applicazione dell'art. 4, co. 1, d.m. 19 febbraio 2007, cit. -, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la comunicazione all'ENEA è un requisito sostanziale per fruire dell'ecobonus e la sua omessa trasmissione determina la decadenza dall'agevolazione (si vedano sul punto le circolari 7/E/2021, 7/E/2018, 38/E/2012, 3/E/2013 e, da ultimo, la ris. n. 406/2023). Viceversa, in altre occasioni, pronunciandosi in merito alla spettanza dell'ecobonus di cui al d.l. n. 63/2013, l'Amministrazione ha ritenuto che la tardività dell'adempimento non precluda il diritto di fruire degli incentivi fiscali, in quanto la stessa rappresenta un adempimento meramente formale, irrilevante ai fini della spettanza del beneficio (cfr., per tutte, la ris. n. 46/E/2019 e la nota del MISE prot. n. 3797/2019).

Tali difformità interpretative sembrerebbero trovare giustificazione nella circostanza per cui mentre l'art. 1 del d.l. n. 63/2013 si limita a disporre che le informazioni circa gli interventi effettuati "*sono trasmesse*" all'ENEA entro il termine di 90 giorni dalla fine dei lavori, la disposizione di cui all'art. 4 del d.m. 17.02.2007 (e all'art. 6 del decreto del 6.08.2020)

prevede, con una formulazione maggiormente precettiva, che i contribuenti “*sono tenuti*” a trasmettere la scheda descrittiva degli interventi effettuati all'ENEA.

**3.** La valenza formale o sostanziale dell'adempimento in discorso risulta piuttosto dibattuta anche in sede giurisprudenziale.

In seno alla **giurisprudenza di merito**, infatti, si registrano due diversi orientamenti. Secondo un primo filone, per la verità minoritario ([1]), l'infruttuosa decorrenza del termine per la presentazione della comunicazione ENEA determinerebbe la decadenza dal beneficio fiscale; secondo un diverso - e largamente consolidato - orientamento ([2]), invece, l'omesso invio all'ENEA della comunicazione prevista dalle norme in materia di ecobonus rappresenterebbe un adempimento meramente formale, la cui omissione/tardività sarebbe insuscettibile di determinare la perdita dell'agevolazione.

Tale ultima posizione interpretativa si fonda, anzitutto, sull'argomento per cui le ipotesi di decadenza devono essere espressamente disciplinate dalla legge (e non possono, al contrario, essere introdotte in via interpretativa da parte dell'Amministrazione finanziaria). Oltre ciò, si osserva che - contrariamente a quanto spesso affermato dall'A.F. e dalla giurisprudenza che applica la tesi più restrittiva - l'invio della documentazione all'ENEA non riveste, a ben vedere, alcuna funzione di verifica o controllo rispetto agli interventi eseguiti, ma, anzi, rappresenta una mera comunicazione formale, la cui omissione può, al più, esporre il contribuente alla sanzione in misura fissa per l'omesso o irregolare invio di comunicazioni prescritte dalle norme tributarie. Da ultimo, la giurisprudenza di merito osserva che l'irrilevanza della tardiva comunicazione all'ENEA ai fini della fruizione del beneficio fiscale discenderebbe dal principio generale di “prevalenza della sostanza sulla forma”, e ciò tanto più se risultino dimostrati l'effettiva esecuzione degli interventi ed il sostenimento delle spese da parte del beneficiario.

Sul tema si è, peraltro, recentemente espressa la Corte di Cassazione **nell'ordinanza n. 34151/2022**. Nell'ambito di tale pronuncia, la quale verteva sulla spettanza dell'ecobonus di cui alla l. n. 296/2006, i Supremi Giudici hanno adottato la tesi più restrittiva, ritenendo che la tardiva comunicazione all'ENEA dei dati relativi agli interventi costituisca una causa di decadenza dall'ecobonus.

Il principale argomento addotto dalla S.C. a sostegno della propria decisione muove dalla considerazione che la normativa afferma “*chiaramente*” che

*“l’omessa comunicazione all’ENEA entro un termine specifico costituisce una causa ostantiva alla concessione delle agevolazioni relative agli interventi di riqualificazione energetica”.*

Inoltre, aggiunge la Corte, la normativa in esame

*“si pone un obiettivo di controllo sulla effettiva spettanza dell’agevolazione, in modo da impedire eventuali frodi e attribuire all’organo deputato allo svolgimento di tali controlli un termine congruo per l’adempimento di tale funzione, diretta a verificare se effettivamente i lavori, in quanto diretti a salvaguardare l’ambiente risparmiando energia o producendola in maniera pulita risultino meritevoli di vantaggi fiscali”.*

Le argomentazioni appena esposte, tuttavia, non appaiono convincenti. Ed invero, quanto al primo punto, va detto che la Corte sembra qualificare *tout court* l’omessa comunicazione alla stregua di una causa ostantiva/decadenziale ai fini della spettanza del beneficio, senza tuttavia fornire alcuna motivazione in ordine alle ragioni logico-giuridiche poste alla base della stessa (come detto, infatti, la norma in commento, pur prevedendo che i contribuenti *“sono tenuti”* ad eseguire la comunicazione, non disciplina espressamente le eventuali conseguenze di tale omissione). Quanto alla seconda affermazione, invece, si osserva che la stessa risulta quantomeno discutibile alla luce del fatto che la normativa in vigore non attribuisce all’ENEA alcun potere di controllo in ordine ai lavori eseguiti (controllo che resta, quindi, di esclusiva competenza dell’Agenzia delle Entrate), prevedendo, per contro, l’acquisizione delle comunicazioni energetiche a fini statistici e di monitoraggio.

Nonostante gli argomenti addotti dalla Suprema Corte destino qualche perplessità, è indubbio che l’ordinanza in commento influenzerà l’attività di verifica degli Uffici in materia di spettanza delle agevolazioni legate agli interventi di efficientamento energetico, nonché le decisioni delle Corti di merito. È, allora, senz’altro opportuno che i contribuenti che intendono beneficiare delle suddette agevolazioni provvedano ad inoltrare all’ENEA le comunicazioni relative ai lavori eseguiti entro il termine normativamente stabilito, al fine di non incorrere nella decadenza dal beneficio fiscale.

**4.** Ciò chiarito, giova a questo punto chiedersi quali siano i **rimedi** eventualmente a disposizione del contribuente **per sanare l’omessa comunicazione all’ENEA entro il termine di 90 giorni dalla fine dei lavori ovvero dal raggiungimento del SAL** (nel

caso in cui la detrazione maturi a fronte del raggiungimento di più stati di avanzamento lavori, come di frequente avviene in ambito Superbonus).

Sul punto, va detto che con la [circolare n. 2 del 27 gennaio scorso](#) - con cui sono stati forniti i primi chiarimenti in ordine alle misure introdotte dalla legge di bilancio 2023 (l. n. 197/2022) nell'ambito della c.d. "tregua fiscale", tra cui la possibilità di sanare le violazioni formali con il versamento della somma di 200 euro ai sensi dell'art. 1, co. 166 e seguenti della legge medesima - l'Agenzia delle Entrate, sgomberando il campo dai dubbi manifestati da più parti in sede di approvazione ed entrata in vigore delle nuove disposizioni, ha precisato che sono escluse dalla sanatoria le comunicazioni necessarie a perfezionare alcuni tipi di opzione o l'accesso ad agevolazioni fiscali, tra cui, appunto, la comunicazione all'ENEA ai fini dell'ecobonus.

Per tali comunicazioni, si legge infatti nella circolare, non è sufficiente il comportamento concludente adottato, tant'è che il legislatore ha previsto un apposito istituto per consentire ai contribuenti di sanare la violazione entro il termine della prima dichiarazione utile e non perdere l'agevolazione.

Tale istituto, come già chiarito nella circolare n. 28/E/2022, va individuato nella remissione *in bonis* di cui all'art. 2, co. 1., d.l. n. 16/2012, la quale permette al contribuente di conservare il beneficio fiscale nonostante l'intervenuta decadenza conseguente al mancato rispetto dei termini stabiliti dalle norme agevolative per l'effettuazione di talune comunicazioni o adempimenti. La "sanatoria", tuttavia, opera a condizione che ([3]):

- sussistano tutti i requisiti sostanziali per fruire dell'agevolazione;
- il contribuente effettui la comunicazione o l'adempimento richiesto entro la prima dichiarazione utile (vale a dire, entro il termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi all'interno della quale il beneficiario intende utilizzare la prima quota di detrazione ovvero, in caso di esercizio di una delle opzioni di cui all'art. 121 del d.l. n. 34/2020, entro il termine di esercizio dell'opzione medesima);
- la violazione non sia stata contestata o non siano state *medio tempore* avviate attività ispettive, accessi o verifiche; e
- il contribuente proceda, per ciascuna violazione commessa, al versamento della sanzione minima pari a 250 euro prevista dall'art. 11, co. 1, d.lgs. n. 471/1997 tramite

modello F24.

Pertanto, qualora il contribuente ometta di inviare entro 90 giorni dalla fine dei lavori la comunicazione degli interventi all'ENEA, come previsto dalle disposizioni di legge richiamate *retro*, può "sanare" tale inadempimento entro la prima dichiarazione utile - e, per l'effetto, conservare il beneficio fiscale legato agli interventi di efficientamento energetico - avvalendosi della remissione *in bonis*.

Vale la pena precisare, da ultimo, che la remissione *in bonis* opera esclusivamente con riferimento alle ipotesi in cui il contribuente abbia omissso di inviare tempestivamente la comunicazione, ma non anche nei casi in cui abbia omissso altri adempimenti che rivestono natura sostanziale ai fini dell'accesso all'agevolazione.

In particolare, come chiarito dall'Amministrazione nella recente [risposta ad interpello n. 406 del 31 luglio 2023](#) in tema di Superbonus, nell'ipotesi in cui - oltre all'omesso invio della comunicazione ENEA - non sia stata neppure redatta sul portale dell'Agenzia l'asseverazione da parte del tecnico abilitato (necessaria ai fini della maturazione della detrazione ai sensi dell'art. 3 del d.m. del 6 agosto 2020), il contribuente non potrà avvalersi della remissione *in bonis*. Ed invero, risultando mancante uno dei requisiti sostanziali individuati dalla normativa di riferimento ai fini dell'accesso al Superbonus, è in questo caso irrimediabilmente preclusa al contribuente la possibilità di emendare la tardiva/omessa trasmissione all'ENEA, nonché, per l'effetto, il mancato invio all'Agenzia delle Entrate della comunicazione di esercizio delle opzioni di cui all'art. 121, d.l. n. 34/2020.

---

[1] Cfr., per tutte, CTP Novara, sent. n. 24/12/2017; CTP Trento, sent. n. 20/1/2021.

[2] Si veda in tal senso CTR Lombardia, sent. n. 853/19/2015; sent. n. 2181/19/2018; sent. n. 5330/9/2018; sent. n. 4318/22/2022 e, da ultimo, sent. n. 1125/1/2023; nello stesso senso, anche CTP Milano, sent. n. 5287/2/2017; CTP Lecce, sent. n. 1709/1/2018 e CTR Toscana, sent. n. 790/5/2020.

[3] Cfr, circ. n. 38/E/2012.